

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ХАРЧОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ОЦІНКА ЇЇ ПРИБУТКОВОСТІ

Вступ. В ринкових умовах господарювання основною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, величина якого безпосередньо залежить від багатьох факторів, але основні з них – ціна продукції та розмір її фактичної собівартості. Відпускні ціни підприємства визначаються платоспроможним попитом, тому підприємство може контролювати лише величину собівартості продукції. Проблемі формування витрат на виробництво продукції та ефективного управління ними присвячено немало праць, зокрема, Грещака М.Г, Котлярова С.А., Лебедева В.Г., Друрі К. та інших.

Постановка проблеми. Для забезпечення ефективності господарювання значна увага має зосереджуватися на підтриманні та підвищенні прибутковості продукції, тому актуальними є питання вдосконалення методів калькулювання її собівартості. Метою дослідження є пошук такого методу, який максимально точно відображав би реальні витрати на виробництво одиниці продукції і за необхідності показував можливість та напрямки їх зниження.

Результати дослідження. Загальні витрати підприємства не можуть комплексно характеризувати ефективність діяльності підприємства, оскільки зменшення (збільшення) їх величини не завжди свідчить про підвищення (зниження) ефективності роботи підприємства. Тому для детальнішого оцінювання економічної ефективності прийнятих рішень, аналізу роботи підприємства та його структурних підрозділів, обґрунтування ціни виробів, визначення їх рентабельності, формування оптимальної виробничої програми, пошуку резервів зниження виробничих витрат тощо розраховують (калькулюють) собівартість окремих виробів. Будучи об'єктивною економічною категорією, собівартість продукції (робіт, послуг) є вираженням в грошовій формі затрат на витрачені в процесі виробництва засобів та предметів праці, оплати праці тощо. Таким чином, собівартість продукції показує величину затрат на виробництво продукції, яку підприємство повинно

відшкодувати для забезпечення безперервного виробництва. Калькуляція собівартості дозволяє: отримати інформацію про виробничу (а за необхідності – повну) собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) в загальній сумі та в розрізі окремих статей витрат; приймати рішення в області ціноутворення продукції (робіт, послуг); здійснювати управління витратами; визначати фінансові результати, а також рентабельність господарської діяльності підприємства; проаналізувати рівень організації виробничого процесу в цілому по підприємству та за його структурними підрозділами; здійснювати контроль за ефективністю витрачання на підприємстві матеріальних, трудових, фінансових ресурсів; оцінити технічну оснащеність підприємства; визначити продуктивність праці та капіталу; контролювати рівень матеріально-технічного постачання; розрахувати економічну ефективність інвестиційної та інноваційної діяльності тощо.

В процесі калькулювання собівартості продукції необхідно: обрати об'єкт калькулювання та визначитися із калькуляційною одиницею; уточнити вид калькуляції; обрати метод калькулювання; обґрунтувати перелік калькуляційних статей та методики їх обчислення.

Вибір об'єкта калькулювання в харчовій промисловості обумовлений особливостями окремих її галузей, а саме: особливостями технологічного процесу, характером перероблюваної сировини, характером виготовлюваної продукції, організаційною структурою підприємств тощо. В залежності від перерахованих особливостей об'єктами калькулювання можуть бути: стадії технологічного процесу; окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництв; групи виробів; сорти виробів; види робіт і послуг; напівфабрикати власного виробництва.

Головним об'єктом калькулювання є готові вироби, які виробляються підприємством. При обчисленні середніх витрат важливу роль відіграє вибір калькуляційної одиниці. Вона повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі, відображати кількісну сторону виробів тощо. В галузях харчової промисловості основними калькуляційними одиницями є переважно

натуральні одиниці (1 т цукру, 1 т кондитерських виробів і т.п.) та умовно-натуральні (1 тисяча умовних банок тощо).

В залежності від цілей калькулювання та особливостей формування калькуляцій розрізняють такі види калькуляцій: нормативні, планові, звітні (фактичні), проектні та кошторисні калькуляції. *Нормативна* калькуляція розробляється у відповідності з діючими на підприємстві нормами і нормативами. Протягом року нормативна калькуляція може перераховуватись залежно від зміни норм і нормативів в результатів впровадження заходів, передбачених планом технічного розвитку. Нормативна калькуляція показує максимальні витрати підприємства на визначену дату. *Планова* калькуляція розраховується за всіма запланованими видами продукції на основі планових норм і нормативів витрат. На основі планових калькуляцій визначається ціна на продукцію, а також плановий прибуток. *Звітна (фактична)* калькуляція обчислюється в кінці планового року (кварталу, місяця) на основі даних бухгалтерського обліку. На основі звітної калькуляції визначають фактичний прибуток від реалізації продукції; ступінь виконання плану по собівартості шляхом порівняння планової і звітної калькуляцій; знаходяться відхилення та з'ясовуються їх причини; розробляються заходи, спрямовані на зниження витрат і т.п. Звітні калькуляції складають на всі види продукції, вироблені на підприємстві. *Проектну* калькуляцію використовують при будівництві нового підприємства чи нових цехів на діючому підприємстві. Витрати обчислюються на основі проектних норм і нормативів. Для визначення доцільності будівництв проектну калькуляцію порівнюють з фактичною собівартістю аналогічних діючих виробництв. *Кошторисна* калькуляція є різновидом планової калькуляції і використовується при обчисленні собівартості разових чи спеціальних робіт, послуг на підприємствах.

Залежно від цілей калькулювання собівартості, характеру продукції, технологічних і організаційних особливостей виробництва використовують різні *методи калькулювання*: нормативний, попередільний (постадійний, попроцесний), позамовний, простий (однопредільний, однастадійний).

Найпоширенішим методом в харчовій промисловості є *нормативний* метод, за яким при обчисленні витрат використовуються діючі (або планові) норми і нормативи витрат сировини, матеріалів, палива, енергії, робочої сили.

Попередільний метод калькулювання застосовується на виробництвах, де витрати можна згрупувати по підрозділах або виробничих процесах. Такий метод калькуляції притаманний підприємствам, які виробляють однорідну (однакову) продукцію за допомогою ряду операцій чи стадій (наприклад, в кондитерському виробництві). При цьому собівартість продукції складається з витрат на сировину та матеріали, розрахованих по нормативному методу, і суми витрат по переділах (процесах, стадіях).

Позамовний метод має обмежене використання в галузях харчової промисловості і застосовується при виконанні разових робіт чи спеціальних замовлень (окремих ремонтних робіт, спеціальних замовлень кондитерської, лікєро-горілчаної продукції і т.п). тобто об'єктом калькулювання при використанні позамовного методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт чи партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що мають однаковий технологічний процес виготовлення.

Простий однопредільний метод калькулювання притаманний галузям, які виробляють монопродукт або у випадках, коли продукт виготовляється в окремих цехах (цукрове, спиртове виробництво).

Залежно від повноти охоплення (розподілу) витрат може застосовуватись метод калькуляції з *повним розподілом* витрат та метод *неповної калькуляції* (розподіл лише змінних витрат).

При застосуванні методу повного розподілу витрат всі витрати підприємства, як виробничі, так і невиробничі (адміністративні витрати, витрати на збут) повністю розподіляються між виробленою продукцією, формуючи таким чином її повну собівартість.

Суттєвими недоліками методу повної калькуляції є трудомісткість калькулювання собівартості завдяки застосуванню складних методів розподілу непрямих витрат та неточність отриманих розрахунків собівартості одиниці

продукції в багатопродуктовому виробництві, оскільки складно точно розподілити непрямі витрати між видами продукції. Важкість точного розподілу непрямих витрат (витрат на утримання та експлуатацію устаткування, загальновиробничих, адміністративних витрат та витрат на збут) пояснюється складністю вибору точної бази їх розподілу. В харчовій промисловості найпоширенішою базою для розподілу зазначених витрат є заробітна плата виробничих робітників, хоча таку базу розподілу точною назвати складно, оскільки рівень механізації та автоматизації виробництва різних видів продукції може значно різнитися і частка заробітної плати в собівартості продукції (робіт, послуг) складає незначну величину – 3 – 5%.

За методом повного розподілу витрат ціна одиниці продукції розраховується виходячи з величини повної собівартості одиниці продукції та запланованої рентабельності (прибутку), яка, як правило, встановлюється у відсотках до повної собівартості. Цей метод ціноутворення прийнято відносити до витратних методів, в основі яких лежить орієнтація лише на витрати підприємства, а не на попит споживачів.

Пояснимо це на наступному прикладі.

Приклад. Припустимо, діяльність фірми характеризується даними, зафіксованими в табл. 1.

Таблиця 1

Ціноутворення на основі повної собівартості

Показники	Одиниці виміру	Значення
<i>Базовий період</i>		
Обсяг реалізації	т	100
Змінні витрати на одиницю продукції (на 1 т)	тис. грн	1
Загальні постійні витрати	тис. грн	50
<i>Витрати на 1 т</i>		
Змінні витрати	тис. грн	1
Постійні витрати	тис. грн	0,5

(50 тис. грн : 100 т)		
Повна собівартість	тис. грн	1,5
Прибуток на одиницю (рентабельність 20%)	тис. грн	0,3
Ціна (собівартість плюс надбавка)	тис. грн	1,8
Звітний період		
Обсяг реалізації	т	50
<i>Витрати на 1 т</i>		
Змінні витрати	тис. грн	1
Постійні витрати (50 тис. грн : 50 т)	тис. грн	1
Повна собівартість	тис. грн	2
Надбавка (20%)	тис. грн	0,4
Ціна (собівартість плюс надбавка)	тис. грн	2,4

Змінні витрати на 1 тону продукції складають 1 тис. грн. Постійні витрати склали 50 тис. грн. Особливість цього виду витрат, як ми знаємо, полягає в тому, що їх величина залишається фіксованою за будь-яких обсягу виробництва і вони підлягають сплаті незалежно від того, випускатиметься 1 т продукції чи 100 т.

В базовому періоді фірма реалізувала 100 т продукту при повній собівартості 1 т в розмірі 1,5 тис. грн. Встановивши 20 – ти % надбавку до собівартості, ціна реалізації склала 1,8 тис. грн.

В звітному періоді ситуація змінилася. Через несприятливу ринкову кон'юнктуру вдалося реалізувати лише 50 т продукції. Ціна 1 т зросла до 2,4 тис. грн. Таке підвищення ціни було спричинене тим, що постійні витрати розподілилися вже не на 100 т, а на 50 т.

Тому розглянутий метод ціноутворення має певні суттєві недоліки: при зменшенні обсягів реалізації необхідно підвищувати ціну, що може ще більше ускладнити збут; обсяг продаж необхідно визначати до встановлення ціни,

хоча найчастіше саме ціна визначає обсяг реалізації; основу методу складають витрати виробника, а не готовність покупця платити.

В той же час показник повної собівартості може бути орієнтиром при визначенні ціни, адже якщо його не вдається компенсувати, доцільність випуску цього виду продукції підлягає сумніву. Метод ціноутворення на основі повного розподілу витрат може себе виправдати при встановленні базової ціни на принципово новий товар; ціни на товари, які виготовляються на замовлення; цін у галузі, де переважна більшість фірм користується цим методом; цін на товари, попит на які суттєво перевищує пропозицію.

Серед недоліків методу повного розподілу витрат слід відмітити складність визначення прибутку (збитку) при зміні ціни, обсягу виробництва, витрат. Як відомо, постійні витрати при складанні планової калькуляції розподіляються між видами продукції з урахуванням визначеного (запланованого) обсягу виробництва. У випадку збільшення (зменшення) обсягів виробництва відповідно до потреб ринку собівартість одиниці продукції зменшується (збільшується) за рахунок аналогічної зміни величини середніх постійних витрат в структурі собівартості одиниці продукції. Добре, якщо такі зміни стосуються одного-двох найменувань виробів, а якщо вони торкнуться майже всіх асортиментних позицій? Тоді визначення прибутковості потребуватиме перерахунку всіх калькуляцій собівартості, що потребує копіткої довготривалої праці. Щоб спростити розрахунки прибутку, рекомендується використовувати метод калькулювання за неповними витратами.

Метод калькулювання за неповними витратами (“метод величини покриття”, “метод внеску”) базується на тому, що на окремі види продукції розподіляються лише змінні витрати, що значно спрощує калькулювання собівартості продукції. Величина покриття (маржинальний прибуток) є різницею між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами, містить в собі (покриває) прибуток та постійні витрати. Якщо постійні витрати

більші маржинального прибутку, то виробництво вважають збитковим, якщо ж навпаки – прибутковим.

За певних умов підприємство може визначати ціну на основі змінних витрат (маржинальна ціна). Вона буде нижчою за ціну, розраховану на основі розподілу повних витрат і дорівнюватиме середнім змінним витратам та питомому маржинальному прибутку.

Приклад. Припустимо, підприємство запланувало випуск 10 тис. одиниць продукції на квартал за ціною реалізації (без ПДВ і акцизу) 20 грн/шт. Потужності при цьому будуть завантажені лише на 75%. Підприємство розглядає можливість виконання додаткового замовлення в обсязі 1 тис.од за ціною 15 грн/шт. Змінні витрати на одиницю продукції складають 12 грн. Постійні витрати незалежно від обсягу виробництва складають 55 тис. грн. Чи варто погоджуватися на таке замовлення? Для обґрунтування рішення розрахуємо величину покриття для різних обсягів виробництва (табл.2).

Таблиця 2

Розрахунок величини покриття

Обсяг виробництва, тис. шт	10	1
Ціна, грн/шт	20	15
Середні змінні витрати, грн	12	12
Виручка, тис.грн	200	15
Загальні змінні витрати, тис.грн	120	12
Величина покриття (маржинальний прибуток), тис.грн	80	3

Як бачимо, додатковий маржинальний прибуток за умови виконання замовлення в розмірі 1 тис.шт складе 3 тис.грн, що дозволить збільшити операційний прибуток з 25 тис. грн ($80 - 55 = 25$ тис.грн) до 28 тис.грн ($80 + 3 - 55 = 28$ тис.грн). Як правило, маржинальну ціну використовують тоді, коли: спостерігається різке падіння попиту; є вільні виробничі потужності; існує гостра цінова конкуренція.

Метод величини покриття, на відміну від методу калькуляції на основі повних витрат, допомагає без додаткових перерахунків собівартості продукції прийняти правильне рішення щодо зміни обсягу виробництва. Оскільки змінні витрати на одиницю продукції за будь-якого обсягу виробництва залишаються незмінними, питомий маржинальний прибуток теж не змінюватиме свого значення. Збільшення (зменшення) обсягу виробництва означає аналогічну зміну маржинального та операційного прибутку. Щоб розрахувати цю зміну, використовують формулу [2]:

$$\Delta MP = \Delta P = \sum_{i=1}^n CMP_i(\pm \Delta OB_i) \quad (1)$$

де ΔMP і ΔP - відповідно приріст (зменшення) маржинального прибутку і прибутку від зміни обсягу виробництва;

CMP_i – середній маржинальний прибуток i -го виробу;

ΔOB_i – приріст (зменшення) кількості i -го виробу;

$i=1,2,3, \dots, n$ – назви виробів.

Висновки. В системі управління витратами калькулювання собівартості окремих виробів має важливе значення. Калькулювання необхідне для обґрунтованого встановлення ціни та вибору цінової політики підприємства, оцінювання економічної ефективності роботи підприємства та його підрозділів, визначення прибутковості виробів тощо. Одними з основних методів калькулювання собівартості продукції є методи калькулювання за повними та неповними витратами, які мають як свої переваги, так і недоліки. Щоб спростити розрахунок прибутку, рекомендується використовувати метод калькулювання за неповними витратами, який дозволяє без значних зусиль визначення прибутковості діяльності при зміні ціни, витрат, обсягу виробництва тощо.

Список використаних літературних джерел

1. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.

2. Орлов О.О. Планування діяльності промислового підприємства. Підручник. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
3. Управление затратами на предприятии: Учеб./ Под ред. Г.А.Краюхина. – С.Пб.: Издат. дом «Бизнес-пресса», 2000. – 276 с.

РЕЦЕНЗИЯ

на наукову статтю Скригун Наталії Петрівни

“Особливості визначення собівартості продукції в харчовій промисловості та оцінка її прибутковості”

Пошук шляхів ефективного управління витратами набуває особливої актуальності в ринкових умовах господарювання. Процес визначення собівартості продукції повинен ґрунтуватися на детальному аналізі чинників, що впливають на цей процес.

В статті розкрито деякі особливості визначення собівартості одиниці продукції в харчовій промисловості, розглянуто сутність та призначення калькулювання собівартості продукції, види калькуляцій та методи калькулювання залежно від цілей калькулювання собівартості, характеру продукції, технологічних і організаційних особливостей виробництва. Розкрито переваги і недоліки використання методу повного розподілу витрат та калькулювання продукції на основі змінних витрат, а також показано прибутковість одиниці продукції залежно від обраного методу калькулювання.

Стаття може бути рекомендована до друку.

